Taxes assises sur le chiffre d'affaires

Chapitre 8 :
La restitution des crédits de TVA

(Version 2006)

Documentation obligatoire : Le code de la TVA

La question de la restitution du crédit d'impôt touche un principe fondamental du système de TVA : c'est le principe de neutralité.

Cette neutralité est bien respectée pour les exportations, les services utilisés ou exploités hors de Tunisie, les ventes en suspension et le crédit de TVA provenant de la retenue à la source. Elle est relative pour le crédit provenant d'opérations intérieures, autres que les investissements de mise à niveau, qui est restituable à concurrence de 50% tous les 6 mois.

Dans le cas du crédit provenant des opérations d'exportation ou de ventes en suspension ainsi que dans le cas du crédit provenant de la retenue à la source de TVA ou des investissements de mise à niveau, la restitution suit une procédure rapide. Elle est effectuée après visa de la demande en restitution par les services compétents de l'administration fiscale donné dans le mois de la demande (article 32, CDPF).

En revanche, dans le cas d'une demande de restitution d'un crédit remboursable à 50% ainsi que dans le cas d'une demande de crédit remboursable à 100% en raison d'une cessation d'activité, le contrôle fiscal approfondi précède toute restitution.

L'existence de plusieurs régimes de restitution, l'un à 100% et l'autre à 50% du montant du crédit ainsi qu'un régime de restitution sans durée préalable du crédit avec contrôle a posteriori et un régime de restitution après une durée de crédit consécutif de 6 mois avec avance (de 15% ou de 35% selon le cas) et contrôle a priori pour le reliquat restituable fait que la détermination de l'origine du crédit de TVA et sa datation pour la détermination du montant restituable et l'appréciation du délai de forclusion de restitution revêtent une importance clef.

Section 1. Crédit remboursable

Aux termes de l'article 15-I du code de la TVA, lorsque la TVA déductible ne peut être entièrement imputée sur la TVA collectée, la fraction non précomptée peut être remboursée sur demande déposée au centre de contrôle des impôts compétent appuyée des justifications nécessaires.

§ 1. Crédit de TVA remboursable à 100%

Le crédit de TVA est remboursable à 100% dans les cas suivants :

1) S'il correspond à des opérations d'exportation ou à des services utilisés ou exploités hors de Tunisie ou à des ventes en suspension de TVA ou à des retenues à la source au titre des opérations dont le montant est égal ou supérieur à 1000 D TTC conclues avec l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics ;

2) Lors d'une cessation totale d'activité.

3) S'il s'agit d'un crédit ayant pou origine le programme de mise à niveau à la condition qu'il apparaisse sur les déclarations déposées au titre de 6 mois consécutifs.

§ 2. Crédit restituable à 50%

En cours d'activité de l'entreprise, le crédit de TVA, autre que celui provenant des opérations d'exportation, de ventes en suspension et de retenue à la source, est remboursable à concurrence de 50% de son montant et à condition qu'un crédit apparaisse sur les déclarations déposées au titre de six mois consécutifs.

Le crédit dont la restitution est demandée donne lieu à une avance de 15% de son montant global sans vérification préalable. Le reliquat restituable est restitué après un contrôle fiscal approfondi.

Le taux de 15% du montant du crédit restituable avant la vérification fiscale est relevé à 25% pour les sociétés soumises à l'obligation légale de désigner un commissaire aux comptes et dont les derniers états financiers sont certifiés par ledit commissaire aux comptes.

Section 2. Procédures de restitution

Il convient de distinguer entre les crédits restituables sur demande dans le mois et les crédits restituables dans les 90 jours.

§ 1. Crédit restituable sur demande dans le mois

Lorsqu'il s'agit d'un crédit provenant des opérations d'exportation ou des services utilisés ou exploités hors de Tunisie ou des ventes en suspension de TVA, la demande de restitution doit être accompagnée d'une copie des certificats de sortie des biens ou d'une attestation de la réalisation du service à l'étranger ou d'une copie de la décision administrative autorisant la vente en suspension.

Dans ces cas, comme dans le cas où le crédit provient des retenues à la source au titre des montants égaux ou supérieurs à 1000 D TTC payés par l'Etat et organismes assimilés, la restitution est effectuée après visa de la demande en restitution par les services compétents de l'administration fiscale.

La demande de restitution de la TVA remboursable à 100%, autres que les investissements de mise à niveau, n'est assortie d'aucune condition de délai ou de durée du crédit.

Lorsque le crédit de TVA provient d'opérations d'exportation, de ventes en suspension ou de la retenue à la source de ladite taxe ou des investissements de mise à niveau réalisés dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé par le comité de pilotage du programme de mise à niveau, le visa de restitution doit intervenir dans un délai maximum de 30 jours de la demande en restitution.

§ 2. Crédit restituable à 50% dans les 90 jours

Tout crédit de TVA qui apparaît sur les déclarations déposées au titre de six mois consécutifs est restituable dans la limite de 50% de son montant avec paiement d'une avance de 15% de son montant global sans vérification préalable.

Le taux de l'avance est relevé à 35% pour les entreprises dont les comptes sont légalement soumis à l'audit d'un commissaire aux comptes et pour lesquels la certification est intervenue au titre de la dernière année financière clôturée pour laquelle le délai de la déclaration de l'impôt sur les sociétés au titre de ses résultats est échu à la date de dépôt de la demande de restitution du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée.

Les 35% ou 15%, selon le cas, restant sont remboursés après un contrôle approfondi de l'ensemble de la situation fiscale de l'assujetti.

Pour la partie restituée sans contrôle, elle est passible, en cas de remise en cause à la suite du contrôle, en plus des pénalités d'usage, d'une pénalité de 0,75% par mois ou fraction de mois depuis la date de la restitution (article 32 § 2 du CDPF).

Ainsi, la restitution de 50% du crédit de TVA est opérée en deux étapes sur la base d'une demande de restitution :

- première étape : paiement d'une avance égale à 15% ou 35% du montant du crédit sans contrôle approfondi préalable ;

- **deuxième étape :** paiement du reliquat du crédit après vérification approfondie.

a) Paiement de l'avance

Les services du contrôle fiscal chargés de l'instruction de la demande de restitution s'assurent :

- de la persistance du crédit sur six mois consécutifs,

- que les déclarations ayant suivi la dernière restitution, depuis six mois au moins, aient fait l'objet des rectifications nécessaires.

Une fois ces conditions formelles remplies, le chef du centre de contrôle des impôts compétent procède au visa de la première copie de la demande de restitution à concurrence de 15% du montant total du crédit. Cette opération doit être suivie immédiatement par une mise à jour du crédit à concurrence du montant de l'avance au niveau des déclarations ultérieures.

b) Restitution du reliquat du crédit de TVA

La vérification approfondie peut soit confirmer, soit infirmer partiellement ou totalement le montant du crédit objet de la demande de restitution qui peut recevoir l'accord de l'assujetti ou son refus.

En cas d'accord, le chef du centre de contrôle des impôts compétent procède au visa de la deuxième copie de la demande. À cette occasion, l'assujetti doit signer des déclarations rectificatives pour tenir compte du crédit de TVA objet du visa.

Cependant, en cas de désaccord, le chef du centre dresse une taxation d'office à l'encontre de l'assujetti.

(1) Cas de confirmation du montant du crédit

Au cas où le montant du crédit arrêté à la suite de la vérification approfondie est conforme au crédit dégagé par la dernière déclaration objet de la restitution, cette dernière se fera sur la base de 50% du crédit déduction faite du montant de l'avance de 15%.

(2) Cas où le montant du crédit est infirmé totalement ou partiellement et ayant reçu l'accord de l'assujetti

- Lorsque la vérification approfondie dégage un montant de crédit restituable inférieur au montant du crédit déclaré et que l'assujetti reconnaît le montant du nouveau crédit, il y a lieu d'appliquer les règles suivantes :

• si le montant de l'avance est inférieur à 50% du crédit restituable, le reliquat du crédit est restitué à l'intéressé ;

• si le montant de l'avance est supérieur à 50% du crédit restituable, l'assujetti est tenu de reverser les sommes indûment restituées majorées des pénalités de retard et d'une majoration de 0,75% par mois ou fraction de mois.

(3) Cas où le crédit est infirmé totalement ou partiellement et n'ayant pas reçu l'accord de l'assujetti

- Lorsque la vérification approfondie dégage un crédit restituable inférieur au montant du crédit déclaré et que l'assujetti ne reconnaît pas les résultats de la vérification, il y a lieu d'appliquer les règles suivantes :

• Au cas où le montant de l'avance est inférieur à 50% du crédit restituable, le reliquat n'est pas restitué à l'intéressé.

Dans une prise de position du 30 mars 2000, la Direction Générale du contrôle fiscal a considéré qu'en cas de litige sur le montant restituable, même le montant du crédit restituable sur lequel il y a accord ne peut être restitué avant la résolution du litige.

• Au cas où le montant de l'avance est supérieur à 50% du crédit restituable, l'assujetti est tenu de reverser les sommes indûment restituées majorées des pénalités de retard et d'une majoration de 0,75% par mois ou fraction de mois.

Dans ces deux cas, une taxation d'office est établie et notifiée à l'intéressé selon les procédures en vigueur.

c) Régularisation du montant du crédit de TVA lors de l'obtention de chaque remboursement

Chaque somme restituée doit donner lieu à la régularisation du crédit de TVA dont seul le montant régularisé continue à apparaître sur les déclarations de TVA à partir de la date d'obtention du remboursement.

§ 3. Crédit restituable à 100% dans le mois pour les investissements de mise à niveau (Bodi, Texte n° DGI 2002/55, note commune n° 33/2002 et note commune n° 14/2004)

Le taux de restitution du crédit de TVA provenant des investissements de mise à niveau, dans leurs différentes composantes ; investissements physiques (équipements, matériels, immeubles...) ou investissements immatériels (études, formation, ...), est de 100% du montant du crédit.

Le crédit de taxe pouvant être demandé en restitution est celui figurant sur les déclarations déposées au titre de six mois consécutifs.

On entend par crédit de TVA provenant des investissements de mise à niveau, celui résultant des investissements réalisés dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé par le comité de pilotage du programme de mise à niveau.

La détermination du montant du crédit de TVA provenant des investissements de mise à niveau est soumise aux principes généraux suivants :

- le crédit restituable au titre des investissements de mise à niveau ne peut en aucun cas excéder le montant global de la TVA déductible au titre de ces investissements ;

- le crédit enregistré antérieurement à l'investissement de mise à niveau ne rentre pas en ligne de compte pour la détermination du crédit de TVA provenant dudit investissement.

Le crédit de TVA provenant des investissements de mise à niveau restituable au taux de 100% est déterminé par ventilation du crédit global figurant sur les déclarations déposées au titre de 6 mois consécutifs selon ses origines et ce selon la démarche suivante :

Etape 1 : Détermination du crédit de TVA provenant de l'activité courante de l'entreprise

Cette ventilation préalable aboutit à la répartition du crédit global demandé en restitution en :

- crédit de TVA découlant de l'exportation, de la retenue à la source ou des ventes en suspension de la TVA ;

- crédit de TVA découlant de l'activité courante de l'entreprise y compris le crédit provenant des investissements de mise à niveau.

Etape 2 : Détermination du crédit de TVA provenant des investissements de mise à niveau restituable au taux de 100%

Pour les entreprises ayant réalisé des investissements de mise à niveau et dont la situation fiscale dégage un crédit de TVA figurant sur les déclarations déposées au titre de six mois consécutifs, le montant du crédit inhérent aux investissements de mise à niveau est déterminé sur la base du **solde** de la TVA reconstitué au titre de la période de constatation du crédit fixée à 6 mois, abstraction faite de la TVA sur investissement de mise à niveau.

Dans ce cas, deux situations sont envisageables selon que le solde est débiteur ou créditeur.

Première situation : La reconstitution de la situation de l'entreprise au titre de la période de 6 mois abstraction faite de la TVA sur investissement de mise à niveau se traduit par une TVA à payer

Dans ce cas, le crédit de TVA restituable au taux de 100% est égal au crédit enregistré au titre du 6ème mois de la période de constatation du crédit dans la limite du montant global de la TVA déductible sur investissement.

Deuxième situation : La reconstitution de la situation de l'entreprise en matière de TVA au titre de la période de 6 mois abstraction faite de la TVA sur investissement de mise à niveau se traduit par un crédit de TVA

Dans ce cas, le crédit de TVA provenant de l'investissement de mise à niveau est égal à la différence entre le crédit de TVA figurant sur la déclaration déposée au titre du 6ème mois de la période de constatation du crédit et le montant du crédit reconstitué compte non tenu de la TVA déductible au titre des investissements de mise à niveau.

Toutefois, si l'entreprise a accusé un crédit antérieurement à l'investissement, le crédit restituable au taux de 100% est égal au crédit de TVA figurant sur la déclaration déposée au titre du 6ème mois de la période de constatation du crédit, diminué du montant du crédit reconstitué compte non tenu de la TVA déductible au titre des investissements de mise à niveau et du crédit antérieur à l'investissement de mise à niveau.

Dans les deux cas, le crédit de TVA provenant des investissements de mise à niveau ne peut excéder le montant total de la TVA déductible sur investissement de mise à niveau.

Le crédit de TVA provenant des investissements de mise à niveau figurant sur les déclarations déposées au titre de 6 mois consécutifs est restituable au taux de 100% et le visa de la demande de restitution intervient dans le délai d'un mois à compter de la date de ladite demande sans l'avance de 15%.

Les services de contrôle des impôts compétents procèdent à un contrôle sommaire des déclarations et sont tenus, selon les instructions administratives et conformément à la loi, au respect du délai de visa des demandes de remboursement fixé à un mois.

§ 4. Demande de remboursement lors de la cessation d'activité

Dans ce cas, le remboursement est précédé d'un contrôle fiscal approfondi.

§ 5. Sanction aggravée des restitutions indues

Si un contrôle fiscal révèle que la restitution de TVA n'était pas justifiée, le montant indûment restitué est passible d'une majoration supplémentaire de 0,75% par mois ou fraction de mois depuis la date de la restitution.

Section 3. Délai de restitution et forclusion de restitution{TC "Section 3. Délai de restitution et forclusion de restitution"}

Tout crédit de TVA restituable doit faire l'objet d'une demande en restitution dans un délai ne dépassant pas 3 ans à compter de la date à laquelle il est devenu restituable. A défaut, le droit de restitution est forclos. Le crédit de TVA, qui n'est plus ainsi restituable, demeure, néanmoins, reportable.

La détermination de l'origine du crédit de TVA et sa datation pour l'appréciation du délai de forclusion sont fonction de la méthode d'imputation de la TVA récupérable sur la TVA collectée. A notre avis et sous réserve de l'appréciation souveraine des tribunaux, la méthode la plus appropriée est la méthode du FIFO (first il, first out) qui consiste à imputer la TVA récupérable la plus ancienne en priorité sur la TVA collectée. Ainsi et en toute logique, le crédit de TVA est toujours constitué par la TVA récupérable la plus récente de sorte que lorsque le montant du crédit de TVA est inférieur, à la date de demande de restitution, à la somme de la TVA collectée de 36 derniers mois, ledit crédit n'est frappé d'aucune forclusion.